

En los últimos años se está observando una intensa actuación inspectora en las empresas, destinada a revisar la exención en el IRPF aplicada en el cálculo de las retenciones practicadas con ocasión del pago de indemnizaciones por despido, respondiendo a lo previsto en los Planes Anuales de Control Tributario y Aduanero en relación con el control de las retenciones e ingresos a cuenta.

Varios son los focos de estas revisiones. Por un lado, se están analizando en detalle las indemnizaciones de elevado importe, en las que se ha aplicado la exención, por si debido a la posición en el organigrama de la empresa o a los poderes reales o fácticos el perceptor debe ser considerado como alta dirección. Asimismo, se está revisando si, existiendo alta dirección o relación mercantil, la relación laboral ordinaria previa a la promoción había quedado suspendida o extinguida.

Por otro lado, también se está prestando especial atención a los casos en que las indemnizaciones satisfechas no coinciden con las establecidas en el Estatuto de los Trabajadores. En estos casos, circunstancias como la edad de las personas despedidas, la forma de cálculo de las indemnizaciones o el elevado número de despidos sin que se haya tramitado un procedimiento de despido colectivo, está llevando a entender que se está ante un proceso de "prejubilaciones" en el que la exención podría no ser aplicable. En este boletín recogemos una Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, de 12 de julio de 2013, en la que precisamente se niega la aplicación de la exención a la indemnización pagada por una supuesta prejubilación; el Tribunal, como la inspección, reconduce al despido a un cese de mutuo acuerdo, denegando por tanto el derecho a dicha exención.

En cualquier caso, conviene recordar que nuestra normativa laboral aboga por la conciliación, a fin de evitar litigios, lo que conduce a que en numerosos despidos se acuerden indemnizaciones diferentes a las cuantías establecidas en el Estatuto de los Trabajadores, sin que ello suponga que el despido no se haya originado por la voluntad unilateral de la empresa. Por otro lado, la jubilación forzosa no existe salvo en supuestos absolutamente excepcionales, por lo que el hecho de que un despido se produzca en una edad aparentemente elevada no implica necesariamente que venga derivado de un mutuo acuerdo.

Índice

I. Sentencias	4
1. IRPF.- Prestaciones periódicas por prejubilación: no son una indemnización por despido ni rendimientos irregulares (Tribunal Superior de Justicia de Murcia. Sentencia de 12 de julio de 2013)	4
2. IVA.- No es deducible el IVA soportado por repercusión si debió auto-repercutírselo (Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 6 de febrero de 2014, en el asunto C-424/12)	4
3. IAE.- A efectos de la exención del IAE, no se deben tener en cuenta como entidades del artículo 42 del Código de Comercio aquellas entidades del grupo con quienes no exista obligación de formular cuentas anuales consolidadas (Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. Sentencia de 6 de marzo de 2013)	5
4. Procedimiento administrativo.- La caducidad puede alegarse por primera vez en vía contenciosa sin que suponga desviación procesal (Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León. Sentencia de 13 de diciembre de 2013)	5
5. Procedimiento administrativo.- La presentación por telefax iniciada dentro del último día de plazo pero recepcionada superadas las 0:00 horas se considera extemporánea (Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León. Sentencia de 29 de noviembre de 2013)	6
6. Procedimiento de recaudación.- Se anula la providencia de apremio como consecuencia del confuso acuerdo de aplazamiento de la deuda (Audiencia Nacional. Sentencia de 8 de julio de 2013)	6
7. Procedimiento sancionador.- La colaboración en la emisión de facturas falsas como criterio de agravación de la infracción o como infracción independiente (Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares. Sentencia de 29 de mayo de 2013)	7
II. Resoluciones y consultas	7
1. IRPF.- Las retenciones soportadas en Suiza por aplicación de la Directiva 2003/48/CE son deducibles en España como tales retenciones (Dirección General de Tributos. Consulta V3508-13, de 3 de diciembre de 2013)	7
2. Impuesto sobre Sociedades.- Amortización de activos cuya vida útil finaliza en 2013 y 2014 (Dirección General de Tributos. Consulta V3642-13, de 19 de diciembre de 2013)	8
3. Impuesto sobre Sociedades.- Para la aplicación de los tipos super reducidos por mantenimiento de empleo debe considerarse como jornada completa la jornada ordinaria fijada por la empresa (Dirección General de Tributos. Consulta V3570-13, de 11 de diciembre de 2013)	9
4. Impuesto sobre Sociedades.- Deducción para evitar la doble imposición de dividendos: diversas cuestiones (Dirección General de Tributos. Consulta V3515-13, de 3 de diciembre de 2013)	9

5.	Impuesto sobre Sociedades.- Las quitas acordadas en el ejercicio 2013 no se computarán para la limitación de bases imponibles negativas (Dirección General de Tributos. Consulta V3509-13, de 3 de diciembre de 2013)	10
6.	ITPyAJD.- Los inmuebles arrendados, en tanto no se ejercite la opción de compra, no computarán como activo inmobiliario a efectos del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores (Dirección General de Tributos. Consulta V3633-13, de 19 de diciembre de 2013)	10
7.	ITPyAJD.- La Administración es el sujeto pasivo en la constitución de una hipoteca unilateral a su favor (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 3 de diciembre de 2013. R.G. 947/2013)	11
III.	Normativa	11
1.	Obras de arte: prórroga para 2014 del tipo de retención al 21% del Impuesto sobre Sociedades y la reducción del IVA	11
2.	Modelo de tarjeta acreditativa de inscripción en el registro territorial del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero	11
IV.	Otros	12
1.	Novedades en materia de aplazamientos y fraccionamientos de pago de retenciones e ingresos a cuenta y de deudores en situación de concurso de acreedores	12

I. Sentencias

1. ***IRPF.- Prestaciones periódicas por prejubilación: no son una indemnización por despido ni rendimientos irregulares (Tribunal Superior de Justicia de Murcia. Sentencia de 12 de julio de 2013)***

El recurrente presentó una solicitud de rectificación de sus autoliquidaciones al considerar que las cantidades percibidas mensualmente en concepto de prejubilación debían tener el tratamiento de indemnización por despido; es decir, solicitaba que se aplicara la exención para las indemnizaciones por despido improcedente y, sobre el importe no exento, la reducción del 40% como de renta irregular.

La Sala deniega que al presente supuesto le sea de aplicación la referida exención, en la medida en que, de acuerdo con la Ley, ésta no aplica a las indemnizaciones que se deriven de un convenio, pacto o contrato entre la empresa y el trabajador. A este respecto, señala que lo decisivo no es que se esté poniendo fin a una relación jurídico-laboral, sino que se ha de estar ante una decisión unilateral impuesta por la empresa al trabajador, por lo que al encontrarnos ante un acuerdo bilateral de prejubilación entre las partes, sin que el empleado estuviera obligado a su firma, el mismo no puede equipararse a un despido a efectos de la aplicación de la exención.

En cuanto al tratamiento de las percepciones como rendimientos irregulares, la Sala señala que no se cumplirían los requisitos para ello:

- Por un lado, no son rentas irregulares de las generadas en más de dos años y no obtenidas de forma periódica o recurrente, porque se obtienen con carácter mensual.
- Tampoco se puedan calificar como rentas notoriamente irregulares, pues aunque es cierto que el Reglamento prevé que lo serán los rendimientos que deriven de la resolución por mutuo acuerdo de una relación laboral, los mismos han de imputarse a un único periodo impositivo, circunstancia que tampoco se cumple en el caso analizado.

2. ***IVA.- No es deducible el IVA soportado por repercusión si debió auto-repercutírselo (Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 6 de febrero de 2014, en el asunto C-424/12)***

El TJUE analiza la deducibilidad del IVA soportado por parte del destinatario de una operación, en el marco de una prestación de servicios a la que era de aplicación el mecanismo de inversión del sujeto pasivo (o "autoliquidación del Impuesto" en los términos utilizados por el Tribunal), en la que el proveedor de los servicios ha expedido una factura omitiendo la mención de carácter obligatorio relativa a la aplicación de la auto-repercusión y repercutiendo el impuesto.

Como consecuencia de esa práctica, en el caso juzgado, el destinatario de los servicios, que debía haber auto-repercutido el Impuesto correspondiente, lo pagó a su proveedor, que quebró y no llegó a ingresarlo a la Administración Tributaria.

Si bien el Tribunal ha considerado contrario al principio de neutralidad fiscal rechazar la deducibilidad del IVA soportado por la omisión de requisitos formales en anteriores ocasiones, en este supuesto concluye que no se trata de un mero incumplimiento formal, sino de un incumplimiento material consistente en la falta de autoliquidación del Impuesto, que fue

pagado indebidamente al prestador del servicio. A mayor abundamiento, el Tribunal considera que el destinatario no tomó las medidas necesarias para corregir la factura incorrectamente expedida, en la medida en que ésta incluía la cuota repercutida del Impuesto.

Por ello, el Tribunal concluye que el IVA indebidamente pagado al proveedor, sobre la base de una factura emitida de forma errónea, no es deducible para el destinatario que debió auto-repercutirse el Impuesto, incluso cuando la quiebra del proveedor haga imposible la corrección de tal error. Se trata de una cuota que no se ha devengado con arreglo a Derecho y cuya deducción es improcedente, quedando al destinatario únicamente la posibilidad de reclamar a su proveedor la cantidad indebidamente facturada por los procedimientos que a tal efecto establezca el ordenamiento nacional.

Finalmente, y en otro orden de cosas, el Tribunal afirma que no se opone al principio de seguridad jurídica el hecho de que las autoridades fiscales de un Estado Miembro revoquen una decisión anterior en la que se había reconocido al sujeto pasivo el derecho a deducción del IVA soportado, cuando, sobre la base de nuevos hechos y dentro del plazo de prescripción, se inicie una nueva inspección en la que se termine reclamando al contribuyente la cantidad indebidamente deducida, junto con los intereses de demora correspondientes.

3. *IAE.- A efectos de la exención del IAE, no se deben tener en cuenta como entidades del artículo 42 del Código de Comercio aquellas entidades del grupo con quienes no exista obligación de formular cuentas anuales consolidadas (Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. Sentencia de 6 de marzo de 2013)*

La recurrente alegaba estar exenta del IAE por ser su importe neto de cifra de negocios inferior a un millón de euros, al entender que no debía tener en cuenta para su cómputo el de las entidades del grupo del artículo 42 del Código de Comercio con las que no tenía obligación de formular cuentas anuales consolidadas, dado que el artículo 82.1.c) de la Ley de Haciendas Locales establece expresamente que *se entenderá que los casos del artículo 42 del Código de Comercio son los recogidos en la sección 1.ª del capítulo I de las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, aprobadas por Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre*.

El TEAR consideró que la no formulación de cuentas anuales consolidadas era un dato irrelevante porque lo que mide la norma aplicable no es la obligación de presentar cuentas consolidadas, sino el perímetro de las empresas que se integran en el grupo.

Frente a ello, el TSJ de Cataluña entiende que la norma se está refiriendo a las sociedades que actúan como parte de un grupo consolidado, lo que implica que, en caso de no existir esta consolidación, el volumen de negocios a considerar será el de la empresa afectada.

4. *Procedimiento administrativo.- La caducidad puede alegarse por primera vez en vía contenciosa sin que suponga desviación procesal (Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León. Sentencia de 13 de diciembre de 2013)*

En el caso de autos el Abogado del Estado se opuso al recurso alegando desviación procesal, por entender que la caducidad del procedimiento solicitada por la recurrente es un motivo impugnatorio nuevo respecto del que no se le dio posibilidad de conocer al Tribunal Económico.

El TSJ, no obstante, en aplicación de la doctrina del Tribunal Supremo, entiende que tal causa no puede prosperar, puesto que el artículo 56.1 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa permite, sin cambiar las pretensiones, alegar cuantos motivos se estimen adecuados, aunque no hayan sido alegados en vía administrativa.

5. Procedimiento administrativo.- La presentación por telefax iniciada dentro del último día de plazo pero recepcionada superadas las 0:00 horas se considera extemporánea (Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León. Sentencia de 29 de noviembre de 2013)

La Administración inadmitió por extemporáneas dos reclamaciones remitidas mediante el servicio de telefax que tenía habilitado la Junta de Castilla y León que, por problemas técnicos, se recepcionaron superadas las 0:00 horas del último día de plazo. Sucede, además, que poco antes de esa hora, había entrado en plazo una tercera reclamación.

El Tribunal, señalando en primer lugar que el plazo previsto en el artículo 135.1 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, que permite la presentación hasta las 15:00 horas del día siguiente, no resulta aplicable al procedimiento económico administrativo, desestima el recurso entendiendo que la presentación fue extemporánea por entender que la fecha y hora de recepción de las reclamaciones es la que ha de entenderse válida para el cómputo de los plazos, aunque la transmisión se iniciara en plazo.

Añade el Tribunal que la conclusión no varía por el hecho de que la recepción de una de las reclamaciones sí se efectuara antes de las 0:00 horas. En este sentido, afirma que aunque el envío de las tres reclamaciones se hiciera mediante una única transmisión, se practica un asiento de entrada por cada recurso, sin que los mismos puedan perder su individualidad.

6. Procedimiento de recaudación.- Se anula la providencia de apremio como consecuencia del confuso acuerdo de aplazamiento de la deuda (Audiencia Nacional. Sentencia de 8 de julio de 2013)

La Administración concedió el aplazamiento del pago de tres liquidaciones, indicando en los acuerdos de concesión de aplazamiento las nuevas fechas de vencimiento y señalando expresamente que el interesado recibiría en su domicilio los documentos de pago correspondientes.

A la fecha de vencimiento, el recurrente no había recibido las cartas de pago, por lo que entendiendo que la Administración seguía analizando la propuesta, no procedió al pago, dictando la Administración a continuación las correspondientes providencias de apremio que son el objeto del recurso analizado.

La Audiencia Nacional señala que, si bien es cierto que no concurre ninguno de los motivos tasados para recurrir las providencias de apremio, el recargo de apremio girado resulta desproporcionado, en la medida en que (i) la redacción del acuerdo de aplazamiento era confusa, (ii) no se ha probado que se remitieran las correspondientes cartas de pago, y (iii) la interesada se encontraba en conversaciones con la Administración para la reconsideración de los aplazamientos que fue finalmente aceptada.

La Sala entiende que la concurrencia de las anteriores circunstancias en su conjunto conllevan unas consecuencias desproporcionadas, dejando a la entidad en una cierta situación de indefensión, sin que se haya acreditado mala fe ni dejadez por su parte. Por ello estima anular el recargo de apremio y conceder un nuevo plazo de pago en periodo voluntario.

7. Procedimiento sancionador.- La colaboración en la emisión de facturas falsas como criterio de agravación de la infracción o como infracción independiente (Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares. Sentencia de 29 de mayo de 2013)

El sujeto pasivo se dedujo ciertos gastos consignados en facturas falsas, imponiéndose una sanción por la infracción de dejar de ingresar la deuda tributaria, calificándola como muy grave por la utilización de medios fraudulentos. Por otro lado, el sujeto pasivo también fue declarado responsable solidario en la infracción consistente en la emisión de las citadas facturas falsas, por entenderse que había sido causante o colaborador en la infracción.

En definitiva, al sujeto pasivo se le imputaban dos infracciones independientes: (i) la utilización de medios fraudulentos para dejar de ingresar la deuda tributaria; y (ii) la colaboración en la emisión de facturas con datos falseados. Se plantea si ello es procedente o si la segunda acción forma parte de la primera y, por tanto, constituyen una única infracción.

A juicio de la Sala, en la medida en que para la utilización de las facturas fue necesaria la activa colaboración del receptor con el emisor facilitando los datos correspondientes, la conducta fraudulenta sería única, la de dejar de ingresar, siendo la utilización de las facturas falsas solo un criterio para la calificación de dicha infracción. Entiende que el dolo es único, y que al sancionarse separadamente la acción necesaria para cometer el fraude se estaría vulnerando el principio del *non bis in ídem*.

Dos de los magistrados emitieron un voto particular en contra de la anterior conclusión, estimando que nos encontramos ante dos acciones distintas separadas e independientes, cometidas por dos sujetos pasivos diferentes (por más que uno haya sido declarado responsable solidario del otro), y entienden que el principio del *non bis in ídem* precisa que los hechos sean los mismos. Así, señalan que existe por un lado un incumplimiento de una obligación formal –la emisión de facturas falsas–, y por otro el incumplimiento de una obligación material –la falta de ingreso–.

II. Resoluciones y consultas

1. IRPF.- Las retenciones soportadas en Suiza por aplicación de la Directiva 2003/48/CE son deducibles en España como tales retenciones (Dirección General de Tributos. Consulta V3508-13, de 3 de diciembre de 2013)

La Directiva 2003/48/CE del Consejo, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses prevé que, durante un período transitorio, Luxemburgo y Austria practiquen una retención del 35% sobre los intereses satisfechos a un beneficiario efectivo que resida en otro Estado miembro. Esta disposición es igualmente aplicable a los agentes pagadores establecidos en Suiza en virtud del Acuerdo suscrito entre la Comunidad Europea y la Confederación Suiza relativo al establecimiento de medidas equivalentes a las previstas en la citada Directiva.

Por su parte, la Ley del IRPF establece que tendrán la consideración de pagos a cuenta de este impuesto las retenciones a cuenta efectivamente practicadas en virtud de la Directiva 2003/48/CE.

Planteada la cuestión de si dicha disposición sería igualmente aplicable a la retención practicada por pagadores establecidos en Suiza, la DGT recuerda que el Acuerdo suscrito entre la Comunidad Europea y la Confederación Suiza prevé un mecanismo para corregir la doble imposición, consistente en la concesión por el Estado miembro de residencia de un crédito fiscal equivalente al importe de dicha retención. En consecuencia, el Centro Directivo concluye

que la retención a cuenta practicada por el pagador suizo se deducirá como si se tratará de una retención más.

2. Impuesto sobre Sociedades.- Amortización de activos cuya vida útil finaliza en 2013 y 2014 (Dirección General de Tributos. Consulta V3642-13, de 19 de diciembre de 2013)

La Ley 16/2012 recoge una limitación a la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de las amortizaciones del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias en los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2013 y 2014.

Según se establece en dicho precepto, la amortización contable que no hubiera resultado fiscalmente deducible en virtud de tal limitación, se deducirá de forma lineal durante un plazo de 10 años u opcionalmente durante la vida útil del elemento patrimonial, a partir del primer período impositivo que se inicie dentro del año 2015.

A raíz de este precepto, la DGT establece los siguientes criterios:

- La opción de poder deducir la amortización contable que no hubiera resultado fiscalmente deducible de forma lineal durante un plazo de 10 años o durante la vida útil del elemento patrimonial, refleja la posibilidad de que tal deducción se realice en un plazo inferior a los 10 años indicados.
- En el caso de que con anterioridad al primer período impositivo que se inicie dentro del año 2015 (en 2013 o 2014), determinados elementos del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias dejaran de formar parte del activo de la entidad por transmisión o por baja en inventario, debe entenderse que la deducción de la amortización contable que no hubiera resultado fiscalmente deducible podría efectuarse de una sola vez en el período impositivo en que se produjera tal transmisión o baja.
- Sin embargo, en un supuesto en el que el elemento patrimonial no deje de formar parte del activo de la entidad consultante por transmisión o por baja en el inventario, sino que en el ejercicio 2013 o en el 2014 finalice su vida útil, la amortización contable que no hubiera resultado fiscalmente deducible se deducirá a partir del primer período impositivo que se inicie dentro del año 2015. En dicho período la entidad consultante podrá deducir la décima parte de dicha amortización, si opta por la deducción durante el plazo de 10 años, o bien deducir la totalidad de su importe, dado que la vida útil del elemento patrimonial ya habría finalizado.
- En el caso de que el activo hubiera sido objeto de la actualización de balances prevista en Ley 16/2012 y su vida útil finalizara en el ejercicio 2013 o 2014, la amortización que corresponde al valor del elemento anterior a la actualización, continuará realizándose en los ejercicios 2013 y 2014 hasta que se produzca el final de su vida útil, mientras que el incremento neto de valor resultante de las operaciones de actualización se amortizará a partir del primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2015, pudiéndose amortizar en su totalidad en dicho período, dado que su vida útil ya habría finalizado.

3. Impuesto sobre Sociedades.- Para la aplicación de los tipos super reducidos por mantenimiento de empleo debe considerarse como jornada completa la jornada ordinaria fijada por la empresa (Dirección General de Tributos. Consulta V3570-13, de 11 de diciembre de 2013)

La Disposición Adicional Duodécima del TRLIS prevé la posibilidad de aplicar los tipos super reducidos del 20% y el 25% a las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 5 millones de euros y cuya plantilla media sea inferior a 25 empleados, pero no inferior a la plantilla media de los doce meses anteriores al inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2009.

A estos efectos, se dispone que para el cálculo de la plantilla media se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación con la jornada completa.

Planteada la cuestión de si una jornada de 10 horas semanales, que es el tiempo en que se puede desarrollar la actividad, se puede considerar jornada completa, la DGT advierte que, en la medida en que el Estatuto de los Trabajadores establece una duración máxima de la jornada de trabajo, pero no una duración mínima de la misma, los trabajadores contratados computarán al 100% en la medida en que la jornada contratada coincida por la jornada completa, considerando como tal la jornada de trabajo ordinaria fijada por la empresa.

4. Impuesto sobre Sociedades.- Deducción para evitar la doble imposición de dividendos: diversas cuestiones (Dirección General de Tributos. Consulta V3515-13, de 3 de diciembre de 2013)

En esta consulta se da contestación a diversas cuestiones sobre la aplicación de la deducción para evitar la doble imposición de dividendos regulada en el artículo 30 del TRLIS:

- Los dividendos se han de integrar en la base imponible del período impositivo en que se produce su devengo, esto es, el derecho a su percepción por el socio, que se genera cuando la junta general aprueba las cuentas anuales y la aplicación del resultado.
- Correlativamente, la deducción para evitar la doble imposición se aplica en el período impositivo en el que los dividendos se han integrado en la base imponible.
- La retención podrá deducirse de la cuota íntegra del período impositivo en que los dividendos se hayan integrado en la base imponible y se haya aplicado, en su caso, la deducción para evitar la doble imposición, siempre y cuando la exigibilidad del dividendo se produzca en el mismo período impositivo. En caso contrario, la retención se deducirá en el período impositivo en que dicha exigibilidad se produzca.
- Una vez devengados los dividendos y, en consecuencia, integrados en la base imponible, la transmisión de los valores de los que proceden tales dividendos con anterioridad a su pago efectivo no es un obstáculo para la aplicación de la deducción para evitar la doble imposición.
- De cara a la aplicación de la limitación prevista en el artículo 30.4.d) del TRLIS, según la cual la deducción no se aplicará respecto de los dividendos que correspondan a valores adquiridos dentro de los dos meses anteriores a la fecha en que aquéllos se hubieran satisfecho, cuando dentro de los dos meses siguientes a que los dividendos se hubieran satisfecho se produzca una transmisión de valores homogéneos, el momento a tener en cuenta es desde las 00:00 horas del primer día hasta las 24:00 horas del último día.

- Respecto a la limitación prevista en el artículo 30.4.e) del TRLIS, según la cual la deducción no se aplicará cuando la distribución del dividendo haya producido una pérdida por deterioro del valor de la participación, se señala que para determinar la parte eventual del deterioro imputable al reparto del dividendo deberá atenderse a las previsiones contenidas en la Ley General Tributaria sobre la carga de la prueba (artículo 105) y los medios y valoración de la prueba (artículo 106).

Finalmente, se establece que esta limitación no aplica cuando el deterioro del valor de la participación derivado de la distribución del dividendo no hubiera resultado fiscalmente deducible.

5. *Impuesto sobre Sociedades.- Las quitas acordadas en el ejercicio 2013 no se computarán para la limitación de bases imponibles negativas (Dirección General de Tributos. Consulta V3509-13, de 3 de diciembre de 2013)*

La Ley 16/2013 establece que, para los períodos impositivos que se inicien en los años 2014 y 2015, no se aplicará la limitación a la compensación de bases imponibles negativas a las rentas correspondientes a quitas consecuencia de un acuerdo con los acreedores no vinculados con el sujeto pasivo, aprobado en un período impositivo iniciado a partir de 1 de enero de 2013.

Se plantea si, acordándose la quita en el ejercicio 2013, se puede aplicar este nuevo precepto en el propio ejercicio 2013 o, por el contrario, si dicho precepto no será de aplicación hasta los ejercicios 2013 y 2014.

Teniendo en cuenta que desde un punto de vista contable y fiscal la renta positiva derivada de la quita se registrará en el ejercicio en que se apruebe judicialmente el convenio de acreedores o, no existiendo convenio de acreedores, cuando se apruebe la quita, la DGT señala que una interpretación razonable e integradora de la norma debe conllevar que el nuevo precepto se aplique en el propio ejercicio 2013. Se señala que esta conclusión será igualmente de aplicación en el ámbito de los grupos fiscales.

6. *ITPyAJD.- Los inmuebles arrendados, en tanto no se ejercite la opción de compra, no computarán como activo inmobiliario a efectos del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores (Dirección General de Tributos. Consulta V3633-13, de 19 de diciembre de 2013)*

En esta consulta se plantea si, en el caso de la compra de la totalidad de las participaciones de una sociedad que tiene como único activo un terreno que posee en arrendamiento financiero, el terreno arrendado debe computarse como activo inmobiliario a efectos de la aplicación del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores.

La DGT, reiterando el criterio de su consulta V2735-11, señala que, en un caso de arrendamiento financiero, la transmisión de la propiedad solo se producirá, en su caso, con el ejercicio de la opción de compra, por lo que los bienes objeto de arrendamiento son propiedad de la entidad arrendadora hasta dicho ejercicio. Por tanto, durante el período de arrendamiento la entidad arrendataria no puede computar los inmuebles como propios, no siendo de aplicación el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores, con independencia de que se adquiera o no el control de la entidad.

7. ITPyAJD.- La Administración es el sujeto pasivo en la constitución de una hipoteca unilateral a su favor (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 3 de diciembre de 2013. R.G. 947/2013)

En los casos de solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o suspensión de la ejecución de una deuda fiscal con garantía hipotecaria, se ha discutido tradicionalmente (con un criterio administrativo variable) si el sujeto pasivo del ITPyAJD es la Administración o si, por el contrario, lo es el solicitante de los referidos aplazamientos, fraccionamientos o suspensiones.

En esta Resolución en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, se aclara por el TEAC que el sujeto pasivo es la Administración porque la garantía se constituye, no por la voluntad del titular registral del inmueble, sino como garantía del aplazamiento, fraccionamiento o suspensión solicitado en favor de la Administración, que es por tanto la beneficiada de la constitución de dicha garantía; ello, con independencia, en cualquier caso, de que finalmente se aplique una exención, tal y como está previsto en el Texto Refundido de la Ley reguladora del Impuesto.

III. Normativa

1. Obras de arte: prórroga para 2014 del tipo de retención al 21% del Impuesto sobre Sociedades y reducción del tipo de IVA

En el BOE de 25 de enero de 2014 se publicó el Real Decreto-ley 1/2014, de 24 de enero, de reforma en materia de infraestructuras y transporte, y de otras medidas económicas, que, entre otras modificaciones, contiene una serie de medidas fiscales en materia del IVA y del Impuesto sobre Sociedades. En concreto:

- En el IVA, y con efectos a partir del 26 de enero de 2014:
 - Se reduce del 21% al 10% el tipo aplicable a las importaciones de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, cualquiera que sea el importador de los mismos, así como a las entregas y adquisiciones intracomunitarias de objetos de arte realizadas por las siguientes personas (i) sus autores o derechohabientes, y (ii) empresarios o profesionales distintos de los revendedores de objetos de arte con derecho a deducción íntegra del impuesto soportado por repercusión directa o satisfecho en la adquisición o importación del mismo bien.
 - Se establece que el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección será de aplicación a los revendedores que efectúen entregas de objetos de arte adquiridos a empresarios o profesionales a los que haya sido de aplicación el nuevo tipo reducido del 10%.
- En el Impuesto sobre Sociedades se establece que el tipo incrementado de retención del 21% (frente al del 19%) se aplicará *desde el 1 de enero de 2012 y hasta el 31 de diciembre de 2014*.

2. Modelo de tarjeta acreditativa de inscripción en el registro territorial del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero

En el BOE de 5 de febrero de 2014 se publica la Resolución de 28 de enero de 2014, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración

Tributaria, por la que se aprueba el modelo de tarjeta de inscripción en el registro territorial del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, que entró en vigor el 6 de febrero de 2014.

En dicha tarjeta constará el «Código de Actividad de los Gases Fluorados» (CAF), que identifica la actividad de los obligados tributarios por este impuesto y, en su caso, el establecimiento donde se ejerce la misma.

IV. Otros

1. ***Novedades en materia de aplazamientos y fraccionamientos de pago de retenciones e ingresos a cuenta y de deudores en situación de concurso de acreedores***

El Departamento de Recaudación de la Agencia Tributaria ha dictado una nueva Instrucción 6/2013, de 9 de diciembre, sobre gestión de aplazamientos y fraccionamientos de pago en materia de retenciones e ingresos a cuenta y de deudores en situación de concurso de acreedores. Esta Instrucción, que modifica la Instrucción 1/2009 de 9 de enero del Departamento de Recaudación sobre la misma cuestión, será aplicable a las solicitudes que se presenten desde 1 de enero de 2014.

Destacan las siguientes novedades en dicha Instrucción:

- Inadmisibilidad, con carácter general, de las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de retenciones e ingresos a cuenta, si bien podrán ser concedidos excepcionalmente cuando de los datos obrantes en las bases de datos de la AEAT y de los aportados por el interesado, quede suficientemente acreditado que la ejecución de su patrimonio pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva o producir un grave quebranto para los intereses de la Hacienda Pública.

En estos casos, corresponderá al solicitante probar la concurrencia de estas circunstancias excepcionales. No obstante, en los casos de solicitud de aplazamiento o fraccionamiento sin necesidad de aportar garantía (hasta 18.000 euros) se entenderá automáticamente que no se cumplen los citados requisitos.

Las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de retenciones e ingresos a cuenta, serán tramitadas de forma separada con respecto al resto de solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento, para acelerar su tramitación e inadmisión, si fuera el caso.

- Adecuación del régimen de aplazamientos y fraccionamientos en caso de concurso de acreedores a los mandatos de la normativa concursal.

Así, se establece que:

- No pueden aplazarse las deudas que tengan la consideración de crédito contra la masa de acuerdo con la Ley Concursal.

Para los supuestos en los que cesan los efectos del concurso como consecuencia de la aprobación de un convenio de acreedores, la Resolución establece que:

- ♦ Las deudas devengadas tras la fecha del auto de declaración del concurso y antes de la fecha de eficacia del convenio son créditos contra la masa inaplazables.

- ♦ Las deudas devengadas tras la fecha de eficacia del convenio son aplazables como cualquier deuda tributaria.

No obstante, en los supuestos en que se abra la fase de liquidación por incumplimiento del convenio de acreedores, todas las deudas devengadas desde la fecha del auto de declaración del concurso pasarán a tener la consideración de créditos contra la masa y resultarán inaplazables.

- En cuanto a las solicitudes de aplazamiento de deudas con naturaleza de créditos concursales, se establece que:
 - ♦ Los aplazamientos solicitados con anterioridad al concurso pendientes de resolución serán archivados, por pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento.
 - ♦ Los aplazamientos de créditos concursales solicitados con posterioridad al auto de declaración de concurso serán inadmitidos, por carecer de fundamento y objeto, dado que el pago de los créditos tributarios quedará sometido al proceso judicial. No obstante, se comunicará dicha inadmisión señalando la posibilidad de presentar los pertinentes recursos.

Más información:

Eduardo Abad

Socio responsable departamento Fiscal

eduardo.abad@garrigues.com

T +34 91 514 52 00

Gonzalo Gallardo

Socio

gonzalo.gallardo@garrigues.com

T +34 91 514 52 00

Abigail Blanco

Socia

abigail.blanco@garrigues.com

T +34 91 514 52 00

Síguenos:

**GARRIGUES**www.garrigues.com

La presente publicación contiene información de carácter general, sin que constituya opinión profesional ni asesoramiento jurídico.

© J&A Garrigues, S.L.P., quedan reservados todos los derechos. Se prohíbe la explotación, reproducción, distribución, comunicación pública y transformación, total y parcial, de esta obra, sin autorización escrita de J&A Garrigues, S.L.P.

Hermosilla, 3 - 28001 Madrid (España)
T +34 91 514 52 00 - F +34 91 399 24 08